MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

Épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable
Session principale – juin 2009 (corrigé)

PREMIÈRE PARTIE (11,5 points)

I- A- Régime fiscal applicable à la société "Me Marin" au titre de la reprise de la branche d'activité de la société "La Sirène"

1- En matière de droit d'enregistrement

En principe, je jugement rendu par le tribunal portant cession partielle d'une entreprise est obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement.

En application de l'article 23 du code des droits d'enregistremet et de timbre, les opérations de transmission de la totalité d'une entreprise ou d'une partie qui constitue une entité économique indépendante et autonome bénéficient de l'enregistrement au droit fixe de 100 dinars par acte. Ce régime s'applique pour la mutation des biens dans le cadre de la transmission des entreprises en difficultés économiques.

Pour bénéficier de l'enregistrement au droit fixe de 100 dinars par acte. Ce régime s'applique pour la mutation des biens dans le cadre de la transmission des entreprises en difficultés économiques.

Pour bénéficier de l'enregistrement au droit fixe, la transmission doit être effectuée dans le cadre du règlement judiciaire prévu par la loi n° 95-37 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques telle que modifiée et complété par les textes subséquents.

La mesure couvre tout écrit et acte conclus dans le cadre d'une opération de transmission, abstraction faite de la nature des biens transmis et du titre de mutation de la propriété (jugement, actes, ...). Il en est ainsi, du jugement de la chambre commrciale du tribunal de première instance prononçant la transmission de l'entreprise dans le cadre du règlement judiciaire.

Le bénéfice de i'enregistrement au droit fixe nécessite l'engagement de poursuivre l'exploitation pendant 3 ans.

En sus du droit fixe de 100 D, le droit de la conservation foncière de 1% ou le droit de mutation de 1% sur les biens non immatriculés est également dû au titre de la cession des éléments immobiliers.

2- En matière d'avantages fiscaux

Conformément à l'article 14 de la loi de finances poru l'année 2007, les bénéfices ou revenus réinvestis dans l'acquisition d'une entreprise en difficultés économiques, sont déductibles dans la limite de 35% des revenus ou bénéfices imposables, sous réserve du minimum d'impôt.

Cette déduction est accordée sur la base d'une décision du ministre des finances ou toute personne déléguée par le ministre des finances à cet effet.

Conformément aux dispositions de l'article 15 de la loi de finances poru l'année 2007, l'entreprise cessionnaire continue de bénéficier des avantages relatifs à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés dont bénéficiait l'entreprise cédée dans le cadre du code d'incitation aux investissements, poru la période restante et selon les mêmes conditions et ce dans la mesure où la société "La Sirène" bénficie des avantages prévus par le CII.

I- B- Les modalités d'imposition des bénéfices provnenant de l'activité en Tunisie de la société "Le Marin"

1- La première formule : La création d'une agence

Même si la structure de l'agence répond à la définition de l'établissement stable, telle qu'elle est prévue par l'article 5 de la conventiond en on double impostion conclue entre la Tunisie et le Portugal, elle ne constitue pas un critère de rattachement des bénéfices réalisés par une entreprise de navigation maritime internationale.

En effet, le principe général d'imposition selon le critère de l'établissement stable prévu par l'article 7 d ela convention tuniso-portugaise est dérogé par la règle spéciale prévue par l'article 8 de la même convention qui dispose que les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international de navires ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé, c'est-à-dire au Portugal. Il en résulte que les bénéfices qui sont rattachés à l'activité de l'agence sise en Tunisie échappent à l'IS tunisien.

2- La seconde formule : La création d'une filiale

La filiale est une entité résidente en tunisie. Elle est soumise à l'IS dans les conditions de droit commun à raison des bénéfices qui sont dégagés dans le cadre d'établissement situé en Tunisie (article 47 du code de l'IRPP et de l'IS), sous réserve des déductions des bénéfices provenant de l'exportation.

II- A- Le régime fiscal applicable à chaque opération

i- Acquisition par voie de leasing international

a- Le leasing portant sur des navires

• En matière de droit d'enregistrement

Le contrat de leasing est soumis à la formalité de l'enregistrement que s'il est conclu en Tunisie. Il donne lieu, dans cette hypothèse au paiement d'un droit fixe de 15D par page et par copie.

• En matière d'impôt direct

LEs lyers versés à la société "Le Navire Leasing" en contrepartie de la location des navires constituent des redevances au sens de l'article 12 de la convention fiscale tuniso-italienne (usage ou la concession de l'usage d'un équipement commercial. Ils donnent lieu, ,selon cet article à une imposition en Tunisie par voie de retenue à la source au taux de 16%.

Toutefois, en vertu du principe de non aggravation (de non discrimination), ce régime conventionnel n'est pas applicable dans la mesure où il est moins favorable que celui prévu par le droit interne ; ce dernier est applicable.

Concernant la location du navire affecté au transport interne, le montant brut des loyers (principal plus intérêts) supporte une retenue à la source libération au taux de 15%.

Concernant la location du navire affecté au trafic international, les loyers correspondant sont exonérés de l'IS en vertu de l'article 45-II du code de l'IRPP et de l'IS.

• En matière de TVA

En vertu du contrat de leasing, les navires loués sont exploités en Tunisie, il en résulte que l'opération de leasing est territorialement rattachée à la Tunisie. La TVA est donc due sur le montant brut des loyers au taux de 18%. Elle est payée par voie de retenue à la source au taux de 100% qui doit être opérée par la filiale et elle est en principe libératoire à l'égard de la société "Le Navire Leasing".

Toutefois, si la filiale est bénéficiaire d'un avantage en matière d'acquisition d'équipement (Exonération, suspension ou application du taux réduit de 12%), cet avantage est étendu au niveau des loyers de leasing qui seront dans ce cas facturés en suspension de TVA sous réserve d'obtention d'une attestation d'achat en suspension.

b- Leasing portant sur l'entrepôt

• En matière de droit d'enregistrement

L'opération de leasing immobilier supporte le régime suivant :

- Le contrat d'acquisition de l'immeuble par la société "Le Navire", destiné à faire l'objet de location ultérieure, est soumis en principe au régime du droit commun (droit proportionnel de 5%) ;

Il en est de même pour le droit dû pour défaut d'origine de propriété fixé par le numéro 10 de l'article 20 du code des droits d'enregistrement et de timbre à 3%.

- Le contrat de leasing est soumis au droit fixe des actes innomés de 15D par page et par copie ;

- Le contrat de cession de l'entrepôt à la filiale au cours ou à l'expiration de la durée de location suite à l'exercice de l'option d'achat, bénéficie de l'enregistrement au droit fixe de 15 dinars par page de chaque copie d'acte?

• En matière d'impôt direct

Concernant la société "Le Navire Leasing', elle est non établie ni domiciliée en Tunisie, elle donne en location dans le cadre du contrat de leasing, un entrepôt construit et aménagé, elle est considérée comme disposant d'un établissement stable commun dont notamment la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et le paiement de l'impôt sur les sociétés au taux de 30% sur la base du bénéfice réalisé.

Concernant la filiale, elle est redevable de la retenue à la source au taux de 15% au titre des loyers payés à la société "Le Navire Leasing". Cette retenue est imposable par l'IS dû par cette dernière.

• En matière de TVA

Les loyers perçus par la société italienne sont soumis à la TVA au taux de 18%. Toutefois, si la filiale est bénéficiaire d'un avantage en matière d'acquisition d'équipement (Exonération, suspension ou application du taux réduit de 12%), cet avantages est étendu au niveau des loyers de leasing qui seront dans ce cas facturés en suspension de TVA sous réserve d'obtention d'une attestation d'achat en suspension.

2- La cession du navire

La cession du navire 1 engendre les conséquences fiscales suivantes :

a- En matière d'impôt direct

La plus-value dégagée de la cession du navire est considérée comme produit exceptionnel rattaché à la filiale et soumis à ce titre à l'IS tunisien au taux de 30%.

En effet, sur la base de l'article 13 de la convention tuniso-italienne, les gains provenant de l'allénation des navires exploités en trafic international ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé.

b- En matière de TVA

La cession du navire par la filiale avant l'expiration du délai légal de détention (délai de cinq ans) rend exigible la régularisation :

- Durée de détention : du 15 mars 2005 au 20 juillet 2008 : 4 ans

- Fraction à régulariser : 1/5

- TVA suspendue : 2.500.000 D x 18% = 450.000 D

TVA à régulariser : 450.000 / 5 = 90.000 D

c) Régime de la commission

En application des dispositions de la convention tuniso-italienne, la commission perçue par le courtier italien n'est pas soumise à l'IR en Tunisie, s'agissant de rémunérations d'une activité commerciale non rattachée à un établissement stable en Tunisie et n'est pas couverte par la définition conventionnelle de redevance.

En matière de TVA, la commission est la contrepartie d'un service rendu à la filiale. Elle est soumise à la TVA au taux de 18% qui doit faire l'objet d'une retenue à la source opérrée par la filiale au taux de 100%.

3- Création de deux bureaux

a- Bureau à Italie

En application de l'article 8 de la convention fiscale tuniso-italienne, les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international des navires ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé. D'où les bénéfices provenant de l'activité du bureau sont imposables en Tunisie. Parallèlement, les charges engagées au niveau du bureau italien ne sont déductibles qu'au niveau du siège tunisien.

b- Bureau à Malte

En l'absence de convention fiscale liant la Tunisie à l'Etat maltais, c'est le droit interne tunisien qui s'applique. En vertu de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS "les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont ceux réalisés dans le cadre d'établissement situé en Tunisie". Autrement dit, les bénéfices qui sont réalisés dans le cadre d'un établissement situé hors de Tunisie échappent à l'IS tunisien, même si juridiquement cet établissement est dépendant du siège tunisien.

Ce même principe conduit à exclure des charges déductibles au niveau du siège en Tunisie, les charges et les frais qui se rattachent directement à l'activité du bureau à Malte.

II- B- Le régime d'imposition des deux salariés dirigeant les deux bureaux d'Italie et de Malte et celui des deux commandants de bord italien et maltais

1- Le régime d'imposition des deux salariés dirigeants les deux bureaux d'Italie et de Malte

a- Le salarié dirigeant le bureau d'Italie

En application de l'article 15 de la convention tuniso-italienne les salaires perçus par le directeur au titre de sa mission en Italie sont imposables en Tunisie puisque les trois conditions visées par cet article sont réalisées, à savoir :

1- le bénéficiaire séjourne en Italie pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de

l'année fiscale considérée, et

2- les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'esta pas résident en Italie en l'occurence la filiale tunisienne, et

- la charge des rémunérations n'est pas supportés par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat.

Les salaires sont déterminés conformément aux règles de la catégorie traitements et salaires et sont soumis à l'IR sur la base du barème progressif.

b- Le salarié dirigeant le bureau de Malte

En l'absence d'une convention fiscale entre la Tunisie et Malte, le sort fiscal des salaires perçus par le directeur varie en fonction des deux hypothèses suivantes :

1ère hyposèse : les salaires ont supporté l'impôt à Malte. Dans ce cas et en application de l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS, les salaires de source étrangère échappent à l'impôt en Tunisie.

2ème hypothèse : les salaires n'ont fait l'objet d'aucune imposition à Malte. Dans ce cas, ils sont soumis à l'IR tunisien dans la catégorie "autres revenu".

2- Le régime d'imposition des deux commandants de bord italien et maltais

a- le commandant de bord italien : En application de l'article 15.3) de la convention tuniso-italienne, les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire en trafic international, sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé, c'est-à-dire en Tunisie. Le commandant de bord est soumis à l'IR en Tunisie à raison des salaires perçus selon le barème légal mais sans bénéfice des déductions communes.

b- Le commandant de bord maltais : En l'absence de convention et s'agissant de revenus de source étrangère perçue par une personne non résidents en Tunisie, les salaires échappent à l'imposition en Tunisie.

DEUXIÈME PARTIE

I- Régime fiscla des opérations réalisées par la société "l'Environnement" et détermination de l'IS dû

A- Régime fiscal des opérations réalisées par la société "l'Environnement"

La société "l'Environnement" spécialisée dans la collecte et le recyclage des déchats opère dans le cadre du code d'incitations aux investissements. Elle remplit les conditions générales d'éligibilité aux avantages prévus par ledit code notamment le minimum de fonds propres.

Ainsi, conformément aux dispositions des articles 37 et 38 dudit code, l'investissement d'extension réalisé par cette société donne lieu au bénéfice des avantages liés à la lutte contre la pollution et la protection de l'environnement. Cet avantages sont les suivants :

- l'exonération des droits de douane et des taxes d'effet équivalent, la suspension de la TVA au titre des équipements importés qui n'ont pas de similaires fabriqués localement ;

- la suspension de la TVA sur les équipements fabriqués localement.

Le bénéfice de ces avantages est subordonné à l'autorisation préalable par l'Agence Nationale de Protection de l'environnement du programme d'investissement ainsi que de la liste des biens d'équipement.

- la souscription l'augmentation du capital de la société l'Environnement" par les divers souscripteurs donne lieu à la déduction des revenus ou bénéfices investis dans la limite de 50% des revenus ou bénéfices nets soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés et ce, sous réserve des dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989, portant promultation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

- Le réinvestissement physique réalisé par la société "l'Environnement" donne également lieu à la déduction des bénéfices investis au sein d'elle-même dans la limite de 50% des bénéfices nets soumis à l'impôt sur les sociétés.

Le bénéfice de ces avantages est soumis au respect des conditions et limites fixées par l'article 7 du présent code.

- La déduction des revenus ou bénéfices provenant de l'activité, de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, sans que l'impôt dû se soit inférieur à 10% du bénéfice global soumis à l'impôt compte non tenu de la déduction.

Par ailleurs, la société "l'Environnement" bénéficie du dégrèvement fiscal total au titre dela libération du capital de la société industrielle totalement exportatrice installée dans une zone autre qu'une zone de développement régional et ce, sous réserve de l'impôt minimum prévu par l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989, portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

B- Détermination de l'IS du par la société "l'Environnement"

Compte tenu des avantages accordés à la société, le bénéfices imposable de cette dernière s'établit comme suit :

Bénéfice global avant toute déduction	400.000 D
Dégrèvement au titre du réinvestissement financier	80.000 D
	320.000
Dégrèvement au titre du réinvestissement physique	45.000 D
	275.000 D

IS normalement dû : 275.000 D x 10% = 27.500 D

Minimum d'impôt (Article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code IR-IS) = 400.000 D x 20% = 80.000 D

Cet impôt minimum ne doit en aucun cas dépasser le montant de l'impôt claculé au taux réduite de 10%.

D'où IS à payer en définitive : 400.000 D x 10% = 40.000 D.

II- Régime fiscal des collecteurs

A- Le collecteur s'installe pour son propre compte et vend exclusivement à la société "l'Environnement".

Dans ce cas, le collecteur s'adonne une activité d'entreprise et par conséquent il doit procéder à la déclaration d'ouverture et d'acquitter de toutes les autres obligations fiscales et comptables à moins qu'il ne soit soumis aurégime forfaitaire auquel cas ces obligation sont soit atténuées soit supprimées.

L'activité est éligible aux avantages prévus par le code d'incitations aux investissements.

L'opération de collecte de déchets est exonérée de la TVA.

La société "l'Environnement" doit opérer une retenue à la source au titre des rémunérations allouées au collecteur en cas d'existence d'une convention écrite régissant cette relation d'affaires revêtant le caractère de marché sinon en cas de paiement à ce collecteur d'une somme égale ou supérieure à 5.000 dinars.

La convention est obligatoirement soumise à la formalité de l'enregistrement avec paiement de 15 D par page et par copie sans que le montant des droits dépasse 2% du prix stipulé dans cette convention.

B- Le collecteur travaille pour le compte de la société, moyennant une commission par tonne. Dans ce cas, la société "l'Environnement" met à leur disposition un matériel de transport des matières premières et un appareil de pesage.

Dans cette hypothèse, le collecteur agit entant que personne physique commissionnaire, il est soumis à l'IR dans la catégorie BIC sans possibilité de bénéficier du régime forfaitaire. Cette activité n'est pas éligible aux avantages prévus par le code d'incitations aux investissements.

Les commissions sont soumises à la TVA au taux de 18%.

La société "l'Environnement" doit opérer une retenue à la source comme une location sans contrepartie. L'administration fiscale soutient que le manque à gagner en résultant doit être considéré comme élément du résultat fiscal et doit être soumis à la TVA.

TROISIÈME PARTIE

I- Les voies de recours dont dispose la société "Le chaud et le froid" à l'encontre des deux arrêtés de taxation d'office et les moyens de défense pouvant être soulevés par ladite société.

A- Les voies de recours dont dispose la société "Le chaud et le froid" à l'encontre des deux arrêtés de taxation d'office

La société "Le chaud et le froid" a fait l'objet de deux arrêtés de taxation d'office, l'un est notifié par la direction des grandes entreprises, l'autre est notifié par de l'unité de contrôle national et des enquêtes fiscales.

La société est en droit de s'opposer à chacun des deux arrêtés de taxation d'office devant le tribunal de 1ère instance d eTunis dans un délai de 60 jours à compter de la notification de l'arrêté de taxation d'office et ce, en respectant la procédure énoncée par les dispositions des articles 54 et suivants du CDPF.

Par ailleurs, il est à noter qu'en application des dispositions de l'article 52 du CDPF, l'arrêté de taxation d'office est exécutoire nonobstant les actions en opposition y afférents. Toutefois, l'exécution de l'arrêté est suspendue par le paiement de 20% du montant de l'impôt en principal ou par la production d'une caution bancaire pour le même montant, et ce, dans un délai de 60 jours à compter de la notification de l'arrêté de taxation d'office.

B- Les moyens de défence pouvant être soulevés par la société "Le chaud et le froid"

1- Les moyens de défense à l'égard de l'arrêté de taxation d'office notifié par la direction des grandes entreprises

La société peut user des moyens de défense suivant :

a- Il ne s'agit pas d'une vérification préliminaire mais d'une vérification approfondie

En application de l'article 37 du CDPF, la vérification préliminaire des déclarations actes et écrits détenus par l'administration fiscale s'effectue sur la base des éléments y figurant et de tous renseignements dont dispose l'administration.

En application de l'article 38 du même code, la vérification approfondie s'effectue sur la base de la comptabilité pour le contribuable soumis à l'obligation de tenu de comptabilité et dans tous les cas sur la base de renseignemens, de documents ou de présomptions de fait ou de droit. La vérification approfondie est soumise à une procédure particulière définie par les articles 39 et suivants du CDPF ; avis de vérifications, commencement de la vérification, lieu de la vérification. Le défaut de respect de ces procédures peut entraîner la nullité de l'arrêté de taxation d'office.

Dans le cas de l'espèce, le 2 février 2009, les services de la direction des grandes entreprises ont notifié à la société "Le chaud et le froid" une demande par laquelle ils lui réclament, d'un côté, la fourniture de renseignements et de justification se rapportant à l'impôt sur les sociétés, à la taxe au titre de l'exercice 2006, 2007 et 2008 et d'un autre côté, la présentation de documents se rapportant jà certains compte de l'état de résultat des mêmes exercices. La société "Le chaud et le froid" a déposé une réponse écrite aux services de ladite direction en date du 6 mars 2009 comportant les renseignements et les justifications demandés. La société a fourni à l'administration aussi bien les renseignements et les justifications relatives à l'IS, à la taxe sur les établissements et à la TVA que les documents réclamées.

L'administration a demandé et reçu des documents comptables se rapportant aux exercices 2006,2007 et 2008, elle a ainsi outrepassé la vérification préliminaire des déclarations, actes et écrits détenus par elle-même.

Il y a lieu de se poser la question de la compétence de la direction des grandes entreprises en matière de vérification approfondie.

La vérification réalisée par la direction des grandes entreprises n'est pas une vérification préliminaire, elle remplit les caractéristique d'une vérification approfondie réalisée dans des conditions et selon des procédures irrégulières.

Pour ces motifs, la société va demander au juge l'annulation de l'arrêté de taxation d'office.

b- L'arrêté de taxation d'office comporte une motivation qui n'a rien avoir avec les redressements. Le seul défaut de réponse ne peut pas constituer à lui seul la motivation des redressements.

Le 5 mars 2009, la société a répondu par écrit à la demande de l'administration fiscale, soit après 33 jours, alors que le délai légal de réponse est fixé à 30 jours.

Le 10 mars 2009 en se basant sur le seul défaut de réponse de la société dans les délais légaux, l'administration lui a notifié les résultats de vérification comportant des redressements en matière d'impôt sur les sociétés, à la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel.

Le 13 avril 2009 en se basant sur le défaut d'opposition à la notification de redressement, l'administration lui a notifié un arrêté de taxation d'office comportant les mêmes redressements et les mêmes motifs avancés dans la notification de redressement, l'administration a respecté les délais pour notifier l'arrêté de la taxation d'office.

Le défaut de renseignements ou de justification ne donne pas à l'administration le droit d'appliquer une sanction particulière. Cependant, dans ce cas l'administration peut, en application des dispositions de l'article 6 du CDPF, établir l'impôt et rectifier les déclarations sur la base de présomption de fait formées notamment de comparaisons avec des données relatives à des exploitation, des sources de revenus ou des opérations similaires et ce, dans le cadre d'une vérification approfondie.

L'administration doit fonder et motiver les redressements qu'elle a avancés dans ce cadre, à défaut, le juge peut annuler l'arrêté de taxation d'office, surtout que la société dispose de justification sérieuses sur lesquelles elle peut s'appuyer devant le tribuanl de 1ère instance.

Pour ces motifs, la société va demander au juge l'annulation de l'arrêté de taxation d'office.

2- Les moyens de défense à l'égard de l'arrêté de taxation d'office notifié par l'unité du contrôle national et des enquêtes fiscales.

a- Le non respect de la période minimale de 15 jours prévue par l'article 39 du CDPF

Le 15 avril 2009, la société a reçu un avis de vérification approfondi sur la base de la comptabilité notifié par l'unité du contrôle national et des enquêtes fiscales qui comporte, entre autres, la mention que la vérification commencera le 25 avril 2009.

La vérification a effectivement commencé le 25 avril soit dix jours après la réception de l'avis de vérification par la société.

L'article 39 du CDPF prévoit que l'avis de vérification approfondie doit comporter la date du commencement de la vérification qui doit s'écarter de quinze jours au moins de la date de la notification de l'avis.

L'administration n'a pas respecté les dispositions de l'article 39 du CDPF ; la période entre la date du commencement de la vérification énoncée dans l'avis de vérification et la date de notification de l'avis est de dix jours donc inférieure à la période légale exigée par l'article 39 du CDPF.

Pour ces motifs, la société va demander au juge l'annulation de l'arrêté de taxation d'office.

b- Le caractère définitif de la vérification approfondie

La société relève de la directiond es grandes entreprises créée par le décret n° 2008-94 du 16 janvier 2008. Il s'agit d'une société dont le siège social est situé à Ben Arous et dont le chiffre d'affaires annuel brut des 6 derniers années est supérieur à 10 millions de dinars.

La direction des grandes entreprises considère qu'elle a procédé à une vérification préliminaire au titre des xercices 2006, 2007 et 2008.

Il y a lieu de se poser la question de la compétence de la directiond es grandes entreprises en matière de vérification approfondie et celle de l'incidence de l'irrégularité de la vérification par la direction des grandes entreprises sur le principe posé par le dernier § de l'article 38 du CDPF.

La vérification approfondie par l'unité du contrôle nationale des enquêtes fiscales peut être contestée par la société.

Pour tous les motifs ainsi invoqués, la société va pouvoir invoquer la nullité de l'arrêté de taxation d'office.

II- Calcul des pénalités de retard exigibles au titre des redressements en matière d'IS et de TVA

En application du § 1 de l'article 82 du CDPF, le taux de la pénalité de retard est fixé à 1,25% par mois ou fraction de mois de retard lorsque le retard dans le paiement de l'impôt est constaté suite à l'intervention des services de contrôle fiscal.

En matière d'IS, les pénalités de retard sont fixées comme suit :

- 2006 : 10 mois + 12 mois + 6 mois = 26 mois, les pénalités : 1,25% x 26 x 290.000 = 94.250D
- 2007 : 10 mois + 6 mois = 16 mois; les pénalités : 1,25% x 16 x 270.000 = 54.000 D
- 2008 : 4 mois, les pénalités : 1,25% x 4 x 180.000 = 9.000 D

Soit au total de pénalités : 94.250 D + 54.000 D + 9.000 D = 157.000 D

Impôts	Années					
	2006		2007		2008	
	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités
IS	+290.000D	94.250D	+270.000D	54.000D	+180.000D	9.000D
TVA	Crédit confirmé : -170.000D		Crédit confirmé : -150.000D		Crédit confirmé : -120.000D	

En application du § 3 du même article 82, la pénalité ne s'applique pas aux montant de l'impôt exigible suite à une vérification fiscale approfondie et ce, dans la limite du crédit d'impôt confirmé dans le cadre de la même opération de vérification par les services fiscaux ou par les tribunaux en vertu de jugement ayant acquis la force de la chose jugée.

Selon la doctrine administrative (note commune n° 10/2009) l'application de la mesure consiste en la réduction des pénalités de retard exigibles en vertu des dispositions du CDPF sur la base du rapport du montant d'impôt confirmé sur le montant du principal de l'impôt supplémentaire exigible soumis à cette pénalité calculé comme suit :

% = 120.000 / (290.000 + 270.000 + 180.000) = 120.000 / 740.000 = 16,21%

Le montant des pénalités déductibles au titre de crédit est égal au montant des pénalités dues au titre des

redressements multiplié par le %.

Le montant des pénalités déductibles : 157.000 x 16,21% = 25.449,700D

La différence entre le montant des pénalités dues au titre des redressements et le montant déductible au titre du crédit constitue le montant des pénalités exigibles.

Le montant des pénalités dues au titre des redressements : 157.000 - 25.449,700 = 131.550,300D

Le principe énoncé par l'article 82 § 3 n'et pas précis quant aux modalités de calcul de la déduction de la base de calcul des pénalités de retards dans la limite du crédit d'impôt confirmé.

La méthode retenue par la doctrine administrative pour l'application des dispositions du § 3 de l'article 82 du CDPF peut être discutée.

Plusieurs méthodes de calcul autres que celle retenue par la doctrine administrative peuvent être avancées.

L'une des méthodes qui peut être considérée comme la plus compatible avec le principe de l'équité fiscale consacrée par l'article 16 de la constitution tunisienne serait d'appliquer la déduction d'année en année. Le crédit de TVA confirmé au titre de chaque année doit être imputé sur le montant des redressements retenus au titre de la même année.

En application de cette méthode, le montant des pénalités dues est déterminé comme suit :

- Pour l'année 2006 :	(290.000 - 170.000) x 1,25% x 26 =	39.000D
- Pour l'année 2007 :	(270.000 - 150.000) x 1,25% x 16 =	24.000D
- Pour l'année 2008 :	(180.000 - 120.000) x 1,25% x 4 =	3.000D
Le montant total des pénalités dues :	39.000 + 24.000 + 3.000 =	66.000D